

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Neufassung des bisherigen Abs. 6 als neuer Satz 1 ohne wesentliche inhaltliche Änderungen. Bestimmung der Voraussetzungen einer Berufsausbildung als Erstausbildung in den neu angefügten Sätzen 2 bis 5 des Abs. 6.
- ▶ Fundstelle: Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58).

## § 9

### Werbungskosten

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
 zuletzt geändert durch ZollkodexAnpG v. 22.12.2014  
 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58)

(1)–(5) *unverändert*

**(6)** <sup>1</sup>Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für ein Studium sind nur dann Werbungskosten, wenn der Steuerpflichtige zuvor bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat oder wenn die Berufsausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. <sup>2</sup>Eine Berufsausbildung als Erstausbildung nach Satz 1 liegt vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird. <sup>3</sup>Eine geordnete Ausbildung liegt vor, wenn sie auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wird. <sup>4</sup>Ist eine Abschlussprüfung nach dem Ausbildungsplan nicht vorgesehen, gilt die Ausbildung mit der tatsächlichen planmäßigen Beendigung als abgeschlossen. <sup>5</sup>Eine Berufsausbildung als Erstausbildung hat auch abgeschlossen, wer die Abschlussprüfung einer durch rechts- oder Verwaltungsvorschriften geregelten Berufsausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bestanden hat, ohne dass er zuvor die entsprechende Berufsausbildung durchlaufen hat.

Autor und Mitherausgeber:  
 Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH aD, Lenggries

## Kompaktübersicht

J 14-1 **Inhalt der Änderung:** Der bisherige Abs. 6 bleibt als Satz 1 – leicht verändert – bestehen. In den neu angefügten Sätzen 2 bis 5 wird die „Erstausbildung“ durch Festlegung von Mindestanforderungen eigens definiert. An einer entsprechenden Definition fehlte es bislang.

Für eine Berufsausbildung als Erstausbildung ist erforderlich, dass es sich um eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von zwölf Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und Abschlussprüfung handelt (Satz 2). Eine geordnete Ausbildung ist anzunehmen, wenn diese auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers beruht (Satz 3). Bedarf es keiner Abschlussprüfung, muss die Ausbildung zumindest tatsächlich planmäßig beendet werden (Satz 4). Bedarf es nicht des Durchlaufens einer Berufsausbildung, gilt das erfolgreiche Absolvieren einer Abschlussprüfung als abgeschlossene Erstausbildung (Satz 5).

J 14-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2014** s. § 9 Anm. 4.

► **ZollkodexAnpG v. 22.12.2014** (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Abs. 6 wird neu gefasst. An die bisherige Regelung (nunmehr Satz 1) werden die Sätze 2 bis 5 angefügt. In diesen wird der Begriff der Berufsausbildung als Erstausbildung durch Bildung von Kriterien definiert.

J 14-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Abs. 6 ist in seiner geänderten Fassung erstmals für den VZ 2015 anzuwenden.

J 14-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:** Gemäß Abs. 6 sind Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung grds. keine WK und damit einkünftermindernd nicht zu berücksichtigen (zur Verfassungsmäßigkeit s. Vorlagebeschlüsse des BFH v. 17.7.2014 – VI R 2/12, BFH/NV 2014, 1954, Az. BVerfG 2 BvL 23/14; v. 17.7.2014 – VI R 8/12, BFH/NV 2014, 1970, Az. BVerfG 2 BvL 24/14). Bislang war der Begriff der Erstausbildung gesetzlich nicht definiert.

Nach Auffassung des BFH liegt eine Berufsausbildung im Sinne des StRechts nicht nur vor, wenn der Stpfl. im dualen System oder innerbetrieblich Berufsbildungsmaßnahmen durchläuft. Ebenso wenig setzt der strechtl. Begriff der Berufsausbildung eine Berufsausbildungsverhältnis nach dem BBiG und eine Ausbildungsdauer von mindestens zwei Jahren voraus. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Ausbildung den Stpfl. befähigt, aus der angestrebten Tätigkeit Einkünfte zu erzielen (BFH v. 27.1.2011 – VI R

52/10, BStBl. II 2012, 825, mwN, zum Rettungssanitäter; v. 9.12.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236; v. 28.2.2013 – VI R 6/12, BFH/NV 2013, 1166, zur Ausbildung einer Stewardess; s. im Einzelnen § 9 Anm. 611; aA BMF v. 22.9.2010, BStBl. I 2010, 721 – Tz. 4 ff.).

Dagegen richtet sich die gesetzliche Neuregelung, die sich zumindest in Teilen am BMF-Schreiben v. 22.9.2010 (BStBl. I 2010, 721) orientiert. Nach Ansicht des Gesetzgebers erschwert die Auffassung des BFH eine sinnvolle Abgrenzung zwischen Erst- und Zweitausbildung und führt zu von ihm nicht gewollten Ergebnissen. Seines Erachtens ist deshalb eine Legaldefinition erforderlich. Eine Berufsausbildung setzt nach Meinung des Gesetzgebers eine bestimmte Mindestdauer und Qualität voraus (s. im Einzelnen BRDrucks. 432/14, 46–49).

Mit der Neuregelung ist der zitierten BFH-Rspr. weitgehend der Boden entzogen. Die Rspr. war vor dem Hintergrund der Fragwürdigkeit des Abs. 6 in steuersystematischer und besonders verfassungsrechtl. Hinsicht zu begrüßen. Der Kreis der von der Regelung betroffenen Stpfl. wird nach der Gesetzesänderung größer und die Klärung der Frage, ob Abs. 6 den verfassungsrechtl. Anforderungen genügt, dringlicher. Abs. 6 ist, wie der BFH in den genannten Vorlagebeschlüssen v. 17.7.2014 im Einzelnen dargelegt hat, in hohem Maße gleichheitswidrig. Dieser Mangel wird durch die Neuregelung noch verstärkt. Deshalb hätte es nicht nur der Respekt vor der dritten Gewalt geboten, die Neuregelung bis zur Klärung der verfassungsrechtl. Frage zurückzustellen. Immerhin waren die Vorlagebeschlüsse des BFH im Zeitpunkt der abschließenden Gesetzesberatungen hinlänglich bekannt.

---

## Die Änderungen im Detail

---

### ■ Absatz 6 Satz 1 (Abgeschlossene Berufsausbildung)

---

**Satz 1 entspricht Abs. 6 aF:** Satz 1 hat gegenüber der bisher in Abs. 6 enthaltenen Regelung im Wesentlichen nur eine Formulierungsänderung erfahren. Im Kern bleibt es dabei, dass Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung keine WK sind, es sei denn, diese findet im Rahmen eines Dienstverhältnisses statt (s. dazu § 9 Anm. 610 ff.). Neu ist allerdings die Bestimmung, dass eine Berufsausbildung abgeschlossen sein muss, damit sie als erstmalige anerkannt wird. Eine abgebrochene Berufsausbildung ist keine abgeschlossene Berufsausbildung (BRDrucks. 432/14, 47 [48]; glA bereits BFH v. 17.7.2014 – VI R 38/12, juris).

J 14-5

■ **Absatz 6 Satz 2 (Berufsausbildung als Erstausbildung)**

J 14-6 **Voraussetzungen einer Erstausbildung:** Satz 2 definiert (nur) die „Berufsausbildung als Erstausbildung nach Satz 1“. Eine solche setzt eine geordnete Ausbildung (s. dazu Satz 3 und Anm. J 14-7) von zwölf Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und eine Abschlussprüfung voraus. Was im Übrigen unter Berufsausbildung zu verstehen ist, bleibt unklar. Hier gelten die allgemeinen Grundsätze (s. § 9 Anm. 611; s. auch § 3 BBiG).

Die Ausbildung muss mindestens zwölf Monate dauern. Der Zeitraum scheint willkürlich gewählt. Im Regierungsentwurf war als Mindestdauer für eine Erstausbildung 18 Monate vorgesehen. Dieser Zeitraum orientierte sich am BBiG (§ 5). Erst auf Empfehlung des Finanzausschusses des deutschen BT wurde der Zeitraum von zwölf Monaten beschlossen, um „auch die kurze Ausbildung als Helferin und Helfer im Gesundheits- und Sozialwesen bei der Definition nicht unberücksichtigt zu lassen“ (BTDrucks. 18/3441, 58). Eine sechsmonatige Ausbildung etwa zur Flugbegleiterin reicht demnach nunmehr nicht mehr aus, auch wenn diese planmäßig ausgestaltet, an dem Ausbildungsziel des Flugbegleiters und der danach erforderlichen Qualifikation ausgerichtet ist und mit einer Prüfung abschließt (s. zur früheren Rechtslage BFH v. 28.2.2013 – VI R 6/12, BFH/NV 2013, 1166).

Die Ausbildung muss in Vollzeit und nicht nur in Abend- bzw. Wochenendkursen erfolgen (BRDrucks. 432/14, 47: durchschnittlich mindestens 20 Stunden wöchentlich; s. zu Vollzeit auch BFH v. 10.4.2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825; v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236).

Grundsätzlich ist auch eine Abschlussprüfung erforderlich, so wie es das BBiG vorsieht (s. § 37 BBiG).

■ **Absatz 6 Satz 3 (Geordnete Ausbildung)**

J 14-7 **Was unter einer geordneten Ausbildung iSd. Satzes 2** zu verstehen ist, wird in Satz 3 erläutert. Danach ist eine Ausbildung geordnet, wenn sie auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder interner Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wird. Es bedarf demnach einer Ausbildungsordnung der jeweiligen Ausbildungseinrichtung (zur Ausbildungsordnung nach dem BBiG s. § 5 BBiG). Außerhalb der staatlich anerkannten oder staatlich geregelten Ausbildung sind dies idR Richtlinien oder interne Vorschriften (BRDrucks. 432/14, 47). Bildungsträger ist jede Organisation, die eine Berufsausbildung zum Ziel hat. Außerhalb der betrieblichen und schulischen Berufsausbildung wird Berufsausbildung ua. auch in sonstigen Berufsbildungseinrichtungen durchgeführt (s. § 2 BBiG).

■ **Absatz 6 Satz 4 (Ausbildung ohne Abschlussprüfung)**

**Planmäßige Beendigung ausreichend:** Grundsätzlich muss die Ausbildung im Rahmen eines geordneten Ausbildungsgangs erfolgen und durch eine Prüfung abgeschlossen werden. Ist eine solche Prüfung in der Ausbildungsordnung (sog. Ausbildungsplan) nicht vorgesehen, steht dies der Annahme einer Erstausbildung aber dann nicht entgegen, wenn der Auszubildende die Ausbildung planmäßig zu Ende bringt. Zumindest außerhalb anerkannter Ausbildungsberufe ist eine Abschlussprüfung nicht in jedem Fall vorgesehen bzw. zwingend. J 14-8

■ **Absatz 6 Satz 5 (Abschluss ohne Berufsausbildung)**

**Keine Berufsausbildung durchlaufen:** Satz 5 schafft einen Auffangtatbestand für Fälle, in denen der Stpfl. zwar keine Berufsausbildung in einem anerkannten Ausbildungsberuf durchlaufen hat, der von ihm gewählte Bildungsgang aber der Ausbildung in einem anerkannten Ausbildungsberuf entspricht. Die Vorschrift ist uE unglücklich bzw. wenig verständlich formuliert. Sie entspricht einer Bestimmung in BMF v. 22.9.2010 (BStBl. I 2010, 721 – Tz. 5) und zielt auf § 45 Abs. 2 BBiG bzw. § 37 Abs. 2 HandwerksO (s. BRDrucks. 432/14, 48). Es geht um die Fälle, in denen die Berufsausbildung lediglich in einer berufsausbildenden Schule oder sonstigen Bildungseinrichtung stattgefunden hat. Hat ein Stpfl. nach Durchlaufen einer solchen schulischen Ausbildung den formalen Berufsabschluss erreicht, ist ebenfalls eine Erstausbildung anzunehmen. Voraussetzung ist allerdings, dass dieser Ausbildung eine entsprechende Ausbildungsordnung zugrunde liegt, zwölf Monate mindestens gedauert hat und der Stpfl. eine Abschlussprüfung bestanden hat. J 14-9

